



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/4279-W/02

GZ. RV/4280-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kurt Schneider, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1984 und 1986 bis 1988, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1987 und Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 1984 mit € 1.432,16 (S 19.707,00),

für das Jahr 1986 mit € 674,33 (S 9.279,00),

für das Jahr 1987 mit € 8.307,81 (S 114.318,00) und

vorläufig für I-XII/1988 mit € 4.883,47 (S 67.198,00) festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer wird für die Jahre 1984 bis 1987 jeweils mit € 0,00 festgesetzt.

Die Gewerbesteuer wird für die Jahre 1984 bis 1987 jeweils mit € 0,00 festgesetzt.

Die Kapitalertragsteuer wird für den Zeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987 mit € 7.905,50 (S 108.782,00) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

An der Bw. waren A. zu 25 % und bis 23. Oktober 1985 zwei weitere Gesellschafter, vom 23. Oktober 1985 bis 26. Mai 1987 A. sowie ein weiterer Gesellschafter und seit 26. Mai 1987 dieser weitere Gesellschafter, A. und dessen Gattin, letztere mit S 245.000,-- des Stammkapitales von S 500.000,--, beteiligt. A. war zum Geschäftsführer der Bw. bestellt worden.

Bei der Bw. wurden für die Jahres 1984 bis 1987 (hinsichtlich der Kapitalertragsteuer auch für 1988) eine Buch- und Betriebsprüfung und u.a. für 1988 eine "Ust-Nachschauf" durchgeführt.

Mit Schreiben vom 18. Mai 1990 lud das Finanzamt die Bw. zur Teilnahme an der Schlussbesprechung am 7. oder 8. Juni 1990, 08.30 Uhr ein und wies auf die Möglichkeit hin, sich zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zu äußern:

Die Anschaffung der am 24. August 1984 gekauften Lautsprecherboxen sei in der Gesellschaftersphäre des Geschäftsführers begründet, der Anlagenzugang werde storniert und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Für ein im Juli 1986 in das Anlagevermögen aufgenommenen PKW Austin Mini wäre ein überhöhter Kaufpreis an den Gesellschafter-Geschäftsführer A. bezahlt worden und außerdem am 31. Juli 1986 ein Autoradio um S 9.980,-- gekauft worden, obwohl das Fahrzeug bereits am 19. März 1987 wieder abgemeldet worden wäre. Neben dem über den Schätzpreis von S 10.000,-- hinausgehenden Kaufpreis (S 20.000,--) würde das im Interesse des Gesellschafters angeschaffte Autoradio in Höhe von S 9.980,-- als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A. behandelt.

Die Bw. habe aufgrund eines mit A. und Mitbesitzer abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrag ab dem 1. Mai 1986 ein Einfamilienhaus samt Garten angemietet. Bei Abschluss des Mietvertrages sei das Einfamilienhaus zu 75 % im Eigentum des A. und zu 25 % im Eigentum dessen minderjährigen Sohnes gestanden. Mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1987 sei A. Alleineigentümer der Liegenschaft geworden. Die Miete habe S 20.000,-- monatlich zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Ab September 1987 sei "ein Großteil des Mietgegenstandes (rd. 80 %)" dem

Gesellschafter-Geschäftsführer A. als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt worden. Diese Gestaltung werde nicht anerkannt und der Mietaufwand der Jahre 1986 (S 176.000,-- brutto) und 1987 (S 264.000,-- brutto) als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A. hinzugerechnet. Auch die geltend gemachten Vorsteuerbeträge für die Lautsprecherboxen und die Mietaufwendungen würden nicht anerkannt.

Mit Schreiben vom 29. Mai 1990 beantragte die Bw. eine Verlegung der Schlussbesprechung auf einen Termin nach dem 14. Juli 1990, weil die mit Einlangen der Einladung am 22. Mai 1990 14-tägige Frist für die Stellungnahme zu den erstmals zur Kenntnis gebrachten Feststellungen eine unbillige Härte darstelle. Nach Aktenvermerk des Finanzamtes vom 8. Juni 1990 wäre A. am 6. Juni 1990 fernmündlich darüber informiert worden, dass das Finanzamt einer Verlegung der Schlussbesprechung nicht zustimme und A. daraufhin erklärt habe, an der Schlussbesprechung nicht teilnehmen zu wollen. Im Bericht über die Betriebsprüfung wurde auf das Schreiben vom 18. Mai 1990 verwiesen.

Mit Bescheiden vom 5. Juli 1990 setzte das Finanzamt unter anderem die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren neu fest. Mit Bescheiden vom selben Tag setzte das Finanzamt die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1987 abweichend von den eingereichten Erklärungen, und die Umsatzsteuer für 1988 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest. Mit Bescheid vom 4. Juli 1990 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987 heran. In sämtlichen Bescheiden verwies das Finanzamt auf den Betriebsprüfungsbericht.

Nach antragsgemäßer Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 30. November 1990 Berufung u.a. gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1984 bis 1987 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1984 bis 1988 und gegen den Bescheid über den Prüfungszeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987 hinsichtlich Kapitalertragsteuer.

Neben einer Verfahrensrüge wegen Verletzung des Parteiengehörs brachte die Bw. zu den Lautsprecherboxen vor, dass das im Betriebsvermögen befindliche Radiogerät nur mit den gegenständlichen funktionierenden Stereoboxen betrieben werden könnte. Der Kaufpreis für das Fahrzeug wäre aufgrund seines technischen Zustandes sowie der Sonderausstattungen keineswegs überhöht. Das ebenfalls nicht anerkannte Autoradio wäre im Rahmen der Aufgaben eines Wirtschaftstreuhänders zur Sammlung von Informationen insbesondere von Radiosendungen die wirtschaftlichen oder politischen Inhalt hätten, benötigt worden.

Hinsichtlich des Mietverhältnisses betreffend die Liegenschaft in Wien führte die Bw. aus, dass sie nach Abschluss des Mietvertrages ihre Kanzlei auf die gemietete Liegenschaft übersiedelt habe und im September 1986 das Mietverhältnis hinsichtlich der Kanzlei am alten Standort aufgekündigt hätte. Bereits am 15. Juli 1986 wäre der Kammer der Wirtschaftstreuhänder die Meldung der Geschäftssitzverlegung gemeldet worden. Mit 1. September 1987 habe der Geschäftsführer die Dienstwohnung bezogen. Der Mietvertrag sei unter dem Gesichtspunkt der nach dem Umbau zur Verfügung gestellten Nutzfläche abgeschlossen worden, weshalb darin das Ausmaß der Nutzfläche von 260 m² angeführt sei, während im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das Nutzflächenausmaß tatsächlich 130 m² betragen habe. Zum Zeitpunkt der Berufungserhebung seien 52,5 m² als Kanzleiräume genutzt worden. Der Mietvertrag sei nicht von A. abgeschlossen worden, weil dieser bei Vertragabschluss lediglich zu drei Viertel Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Die außersteuerlichen Gründe für die Vertragserrichtung lägen im Raumbedarf der beschwerdeführenden Gesellschaft unter Berücksichtigung von Standorterfordernissen, der Erfüllung von Ansprüchen aus dem Dienstverhältnis des Geschäftsführers und dem Kündigungsschutz unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Insolvenz der Hauseigentümer.

In einem die Berufung vom 30. November 1990 ergänzenden Schriftsatz vom 20. Februar 1991 beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 2. April 1997 nahmen Mitglieder des Berufungssenates IIIA der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland einen Augenschein vor und vernahmen den Geschäftsführer A. als Zeugen. Dabei wurde in einer Niederschrift festgehalten, dass das betreffende Haus einstöckig sei und insgesamt 300 m² umfasse. Laut Angaben des Geschäftsführers wären durch die Bw. der Eingangsbereich, der Vorraum (Garderobe), die Toilette, ein Büroraum von etwa 16 m², nach Umbau 13,5 m², ein Besprechungs- und Seminarraum von 42 m² sowie die Küche zum Kaffee kochen u.ä. betrieblich (mit)genutzt. Im ersten Stock befindet sich ein Arbeitsraum mit 11 m², im Besichtigungszeitpunkt auch ein Arbeitsraum mit 14,7 m², welcher im Berufungszeitraum als Schlafzimmer des Sohnes gedient habe. Der im Erdgeschoss befindliche Arbeitsraum sei mit einer Regalwand mit je zur Hälfte betrieblichem und belletristischem Schrifttum, das Besprechungszimmer u.a. mit zwei Regalen mit Belletristik, einem Fernsehapparat, einem Videorecorder und einem Vitrinenschrank mit Geschirr ausgestattet und werde der Aussage des A. zufolge zu 75 % betrieblich genutzt.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III A vom 10. Juli 1997, wurde die Berufung hinsichtlich Umsatz-

steuer 1984 – 1987, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 und 1985 abgewiesen. Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1988, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1986 und 1987 wurde teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Lautsprecherboxen hielt der entscheidende Senat fest, dass deren Anschaffung in der Gesellschaftersphäre begründet und im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt sei. Aus der Zugehörigkeit des Radios könnte nicht die Zugehörigkeit der Boxen zum Betriebsvermögen abgeleitet werden, weil die Anschaffung des Radios außerhalb des Prüfungszeitraumes für die Betriebsprüfung gelegen sei. Die Anschaffungskosten des PKW Austin Mini wurden als fremdunüblich überhöht und ein Kaufpreis von S 10.000,-- für angemessen angesehen. Die Anschaffung des Autoradios sei wie die der Lautsprecherboxen im übrigen ebenfalls in der Gesellschaftersphäre begründet und im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt. Hinsichtlich der Ablehnung entsprechender Vorsteuerbeträge folgte der Senat der Entscheidung des Finanzamtes.

Zur Liegenschaftsmiete vertrat der Senat die Ansicht, dass ein Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorliege. A. habe als Geschäftsführer und Gesellschafter der Bw. dieser ein überwiegend (ab Juli 1987 zur Gänze) ihm selbst gehöriges Einfamilienhaus vermietet und dann von dieser den Großteil des Hauses als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt zu bekommen. Die Zwischenschaltung der Bw. sei angesichts der Miteigentümerstellung des A., soweit es um die Befriedigung seines Wohnbedürfnisses gegangen sei, nicht erforderlich gewesen. Der mit der gewählten rechtlichen Gestaltung beabsichtigte Steuervorteil ergäbe sich vorwiegend aus der Geltendmachung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, welche insbesondere aus Umbau- und Reparaturaufwendungen, Abschreibungen und Bankzinsen stammten, weiters aus der Geltendmachung von auf den Umbau zurückzuführenden Vorsteuerüberhängen für 1986 und 1987. Die Aufgabe des früheren Standortes der Bw. könne lediglich für die zur wirtschaftstreuhänderischen Tätigkeit genutzten Räume ins Treffen geführt werden, nicht jedoch für die Erfüllung von Ansprüchen aus dem Dienstverhältnis.

Der Berufungssenat anerkannte die Aufwendungen, insoweit sie mit der betrieblichen Tätigkeit der Bw. im Zusammenhang standen. Unter Zugrundelegung einer Gesamtnutzfläche des Hauses im Jahre 1986 von 130 m² sowie im Jahr 1987 von 260 m² wurden von betrieblich genutzten Räumen im Jahr 1986 12,5 % und im Jahr 1987 10 % der Gesamtnutzfläche und der anteilige Mietaufwand als Betriebsausgabe anerkannt. Da mit Bescheiden des zuständigen Finanzamtes die Umsatzsteuer 1986 und 1987 für A. und Mitbesitzer nicht festgesetzt worden sei, sei aufgrund der Bindungswirkung dieser Bescheide mangels Unter-

nehmereigenschaft des Rechnungsausstellers (Vermieters) ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Mitaufwendungen zur Gänze verwehrt. Die Umsatzsteuer 1988 sei für den nunmehrigen Vermieter A. mit Bescheid des zuständigen Finanzamtes vorläufig laut Erklärung festgesetzt worden, weshalb sich eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers ergäbe. Der Vorsteuerabzug sei jedoch nur im Zusammenhang mit den anerkannten Mitaufwendungen im Ausmaß von 10 % zuzulassen.

Die Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1984 wies die Abgabenbehörde 2. Instanz mit Bescheid vom 29. Juli 1997 ab, gab für 1986 und 1987 teilweise Folge und wurde der bekämpfte Bescheid hinsichtlich 1987 zu Ungunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft abgeändert. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Berufungssenates wurde die Abänderung betreffend das Jahr 1987 damit begründet, dass von der Betriebsprüfung irrtümlich S 204.000,-- anstatt des Prüfungsergebnisses richtig S 264.000,-- der Haftung für Kapitalertragsteuer unterworfen worden seien.

Die Bw. brachte u.a. dagegen Beschwerden beim Verwaltungsgerichtshof ein, die unter den Zlen. 97/13/0175 und 97/13/0192 protokolliert wurden. In dem am 25. September 2002 darüber ergangenen Erkenntnis stellte der Verwaltungsgerichtshof zunächst fest, dass die von der belangten Behörde nicht anerkannten Vorsteuern die im Jahr 1984 angeschafften Lautsprecherboxen und die ab 1986 anfallenden Mitaufwendungen betroffen hätten. Durch die Abweisung der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1985 wäre die beschwerdeführende Gesellschaft in den von ihr in diesem Beschwerdepunkt geltend gemachten subjektiven Rechten nicht verletzt worden.

Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen betreffend Lautsprecherboxen und des Autoradios vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass es dabei auf die Frage des Aufteilungsverbotes im Sinne der zu § 20 EStG 1972 ergangenen Rechtssprechung nicht entscheidend ankäme, sondern vielmehr darauf abzustellen sei, ob einem Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person ein Vorteil zugewendet worden sei. Da die belangte Behörde aber keinerlei Feststellungen über die Verwendung der Lautsprecherboxen oder des Gerätes, dessen Zubehör sie darstellten, getroffen hätte, wäre es dem Gerichtshof nicht möglich, die von der belangten Behörde qualifizierte verdeckte Gewinnausschüttung auf seine Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Keine taugliche Begründung für die nicht betriebliche Veranlassung der Anschaffung der Lautsprecherboxen wäre auch die Ansicht der belangten Behörde, dass aus der Zugehörigkeit des Radios zum Betriebsvermögen nicht die Zugehörigkeit der Boxen zum Betriebsvermögen abgeleitet werden könnte, weil die Anschaffung des Radios außerhalb des Prüfungszeitraumes für die Betriebsprüfung gelegen sei. Ähnlich würde

es sich auch mit dem Autoradio verhalten, dessen Anschaffungskosten die belangte Behörde als verdeckte Gewinnausschüttung gesehen hätte, dessen Verwendung in einem zwar betrieblich angeschafften und später wieder mit dem Autoradio verkauften Fahrzeug die belangte Behörde aber nicht festgestellt hätte.

Hinsichtlich des PKW Austin Mini würden betreffend der behaupteten Sonderausstattungen sowie den Höchstpreis, der für ein solcher Fahrzeug unter fremdüblichen Bedingungen ableitbar wäre, Begründungsmängel bestehen, doch würde die Beschwerde andererseits nicht darlegen, welchen Zustand das Fahrzeug tatsächlich gehabt hätte. Dem Vorbringen, das Fahrzeug hätte eine weitaus höheren Wert als der in der Eurotaxliste aufgelistete Preis besessen, würde es an der erforderlichen Bestimmtheit fehlen, und die Beschwerde würde sich in diesem Punkte als unbegründet erweisen.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses über die gesamte Liegenschaft wegen des Missbrauches von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes durch die belangte Behörde vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass er die vorgenommene Beurteilung nicht für rechtswidrig befände. Denn dass ein Vorgang, bei welchem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet und er diese vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt erhält, den Missbrauchstatbestand im Sinn des § 22 BAO erfülle, hätte er bereits mehrfach ausgesprochen. Weitere in diesem Zusammenhang in der Beschwerde vorgebrachte Einwendungen wurden vom Verwaltungsgerichtshof als nicht zutreffend abgelehnt.

Zu Recht hätte die Beschwerdeführerin allerdings den von der belangten Behörde eingenommenen Standpunkt gerügt, bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wären lediglich ein Arbeitsraum im 1. Stock und ein Büraum im Erdgeschoss zu mieten gewesen und bei der Benutzung des Vorraumes und sonstiger Nebenräumlichkeit wäre von einer nahezu ausschließlich privaten Nutzung auszugehen. Tatsächlich wäre eine angemessene, den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Gestaltung in der Miete der Arbeitsräume und der Einräumung eines Mitbenutzungsrechtes der "allgemein zugänglichen" Räume, wie Vorraum, WC und allenfalls des Bades gelegen. Dies würde auch die unter "Kündigungsschutz" gem. § 29 MRG unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Insolvenz der Hauseigentümer vorgetragenen Bedenken der beschwerdeführenden Gesellschaft ausräumen, bei Veräußerung des Mietobjektes (insbesondere im Gefolge einer allfälligen Insolvenz) wäre eine tatsächliche Benutzung der Arbeitsräume ohne Benutzung des Vorraumes und sonstige Nebenräumlichkeiten nicht denkbar. Die von der belangten Behörde vorgenommene Auf-

teilung des Mietentgeltes in einen anzuerkennenden Teil für die Arbeitsräume und einen als verdeckte Gewinnausschüttung gesehenen nicht anzuerkennenden Teil hätte zu Unrecht darauf abgestellt, dass die Arbeitsräume lediglich 12,5 bzw. 10 % der Gesamtnutzfläche ausmachten. Jedenfalls hätte zu einer sich auf Flächenangaben gründenden Schätzung einer angemessenen Miete die Fläche der gemieteten Arbeitsräume zur Fläche der im Haus ausschließlich für private Zwecke verwendeten Räume ohne allgemein nutzbare Flächen wie Vorräum, WC und allenfalls Bad herangezogen werden müssen. Keine Bedenken äußerte hingegen der Gerichtshof hinsichtlich der Qualifizierung des "Besprechungszimmers" als Wohnraum durch die belangte Behörde.

Der Verfahrensrüge, die aufgrund des Augenscheines von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen wären ihr nicht zur Kenntnis gebracht worden gab der Gerichtshof nicht statt, da dem Augenschein der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft beigezogen worden war. Der Gerichtshof stellte weiters fest, dass sich seiner Prüfung der Umstand entziehen würde, inwieweit der auf der Liegenschaft befindliche Garten mitvermietet und mit der "Dienstwohnung" mit zur Verfügung gestellt worden wäre und inwie weit er bei der Aufteilung des Mietentgeltes zu berücksichtigen wäre, da die belangte Behörde darüber keine Feststellungen getroffen hätte.

Zur Verweigerung des Vorsteuerabzuges betreffend den Mietaufwand für die Liegenschaft, insoweit er im von der belangten Behörde anerkannten Ausmaß der Vermietung für betriebliche Zwecke anfiel, bemerkte der Gerichtshof, dass die belangte Behörde für 1986 und 1987 den Vorsteuerabzug zur Gänze versagt hätte, weil in den Bescheiden des zuständigen Finanzamtes die Umsatzsteuer für diese Jahre für den Geschäftsführer und die Mitbesitzer nicht festgesetzt worden sei. Aufgrund einer von der belangten Behörde angenommenen Bindungswirkung dieser Bescheide sei mangels Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers ein Vorsteuerabzug zur Gänze verwehrt worden. Der Gerichtshof vertrat hiezu die Meinung, dass die Bescheide an die rechnungsausstellende vermietende Hausgemeinschaft, mit denen ausgesprochen werde, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde, keine Bindungswirkung im Hinblick auf die von der als Mieterin auftretenden beschwerdeführenden Gesellschaft geltend gemachten Vorsteuerbeträge entfalten würden. Überdies hätte die belangte Behörde übersehen, dass die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1987 in das Alleineigentum des Geschäftsführers übertragen worden wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Entscheidung der belangten Behörde betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (ausgenommen Umsatzsteuer für 1985) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Hinsichtlich des weiteren angefochtenen Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die Beschwerderüge, die belangte Behörde begnügen sich lediglich auf den erstangefochtenen Bescheid zu verweisen, nicht zum Erfolg führe, da beide Bescheide an den selben Bescheidadressaten ergangen wären. Aus den Ausführungen zur Beschwerde gegen den o.a. Bescheid betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung ergäbe sich aber die Rechtswidrigkeit des zweitangefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und hob der Verwaltungsgerichtshof diesen ebenfalls auf.

Im durch den Unabhängigen Finanzsenat fortgesetzten Verfahren wurde an die Bw. zu Handen des Liquidators mit Schreiben vom 16. Juni 2003 ein Fragenvorhalt übermittelt. Darin wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, an welches Wiedergabegerät (Radio, Tonband oder dergleichen) die Lautsprecherboxen angeschlossen gewesen wären, wo die gesamte Anlage im Prüfungszeitraum installiert gewesen und von wem und in welchem Ausmaß diese Anlage benutzt worden wäre. Weiters wurde um die Nennung der Namen und Adressen der Benutzer ersucht. Hinsichtlich des Autoradios wurde die Bw. ersucht mitzuteilen, in welchem PKW das streitgegenständliche Autoradio eingebaut worden wäre, die Rechnung für den Einbau des Autoradios vorzulegen, bekannt zu geben, von wem der PKW Austin Mini vom Zeitpunkt seiner Anschaffung an bis zu seiner Veräußerung benutzt worden wäre, die Benützungszeiten, den Zweck der jeweiligen Benützung sowie Namen und Adresse der Benutzer bekannt zugeben und sie weiters ersucht, die rundfunkbehördliche Bewilligung (Haupt- oder Zusatzbewilligung) des streitgegenständlichen Autoradios vorzulegen.

Hinsichtlich der Vermietung wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, welche Flächen in den Jahren 1996 und 1997 in welchem Ausmaß (m^2) mitbenutzt worden wären. Für den Fall, dass o.a. Nachweise nicht erbracht würden, wurde bekannt gegeben, dass der bis dahin feststehende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung der Beurteilung zugrunde gelegt werden würde.

Da die Bw. es innerhalb der vierwöchigen Frist unterließ, den Fragenvorhalt zu beantworten, wurde an die GIS Gebühren Info Service GmbH gem. § 143 iVm § 279 BAO das Ersuchen gerichtet bekannt zu geben, ob für die Bw. an aus dem Akt bekannten 6 Adressen - darunter die Zulassungsadresse des PKW Austin Mini - und an den Privatadressen des Geschäftsführers der Bw. sowie dessen Gattin der Betrieb von Rundfunkgeräten rundfunkbehördlich bewilligt war. Mit Schreiben vom 5. August 2003 gab die GIS bekannt, dass eine Teilnehmernummer im Zeitraum 1.9.1986 – 31.8.1997 an der Privatadresse des Geschäftsführers der Bw. vorgelegen wäre. Diese Auskunft wurde der Bw. mit Schreiben vom 8. August 2003 zur Kenntnis gebracht.

Mit weiterem Schreiben vom 6. Oktober 2003 wurde der Bw. bekannt gegeben, dass bei der Aufteilung des Mietentgeltes in einen anzuerkennenden Teil für Arbeitsräume und einen als verdeckte Gewinnausschüttung nichtanzuerkennenden Teil allgemein genutzte Flächen in folgendem Ausmaß nicht in die Aufteilung nicht einbezogen werden würden: 1986 20,3 m², das sind 14,5 % und 1987 26,6 m², das sind 10,5 %. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 wurde der anzuerkennende Teil für Arbeitsräume für 1986 mit ca. 14,5% und 1987 ca. 10,5% erläuternd mitgeteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1966 sind verdeckte Gewinnausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehenden Person begünstigt wird.

Gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 des hier noch anzuwendenden UStG 1972 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg.cit. galten nicht als für das Unternehmen ausgeführt u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 waren.

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde im Verfahren 97/13/0175, 0192 die Senatsentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz hinsichtlich der Lautsprecherboxen, des Autoradios und des geltend gemachten Mietverhältnisses sowie die Berufungsentscheidung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer aufgehoben.

Zu den Lautsprecherboxen und dem Autoradio stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass es im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung darauf ankäme, ob einem Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person ein Vorteil zugewendet worden wäre. Da der entscheidende Abgabensenat keinerlei Feststellungen über die Verwendung der Lautsprecherboxen oder des Gerätes, dessen Zubehör sie darstellten, getroffen hatte, wäre es ihm nicht möglich gewesen die Entscheidung, es läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen. Auch die Begründung, aus der Zugehörigkeit des Radios zum Betriebsvermögen könne nicht die Zugehörigkeit der Boxen zum Betriebsvermögen abgeleitet

werden, weil die Anschaffung des Radios außerhalb des Prüfungszeitraumes für die Betriebsprüfung gelegen sei, würde keine taugliche Begründung hinsichtlich der im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgten Anschaffung der Boxen bieten. Hinsichtlich des Autoradios wäre von dem entscheidenden Senat nicht festgestellt worden, wer das offenbar in den PKW Austin Mini eingebaute Autoradio verwendet hätte.

Im fortgesetzten Verfahren wurde an den Liquidator und vormaligen Gesellschafter-Geschäftsführer ein Vorhalt gerichtet, in dem einerseits um Mitteilung ersucht wurde an welches Wiedergabegerät die Lautsprecherboxen angeschlossen gewesen wären, wo die gesamte Anlage im Prüfungszeitraum installiert gewesen wäre und von wem und in welchem Ausmaß diese Anlage benutzt worden wäre, wobei um Bekanntgabe der Namen und Adressen der Benutzer ersucht worden war. Auch hinsichtlich des Autoradios wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, in welchem PKW der streitgegenständliche Autoradio eingebaut worden wäre, um Übermittlung der Einbaurechnung sowie um Bekanntgabe der Benutzer des PKWs und um die Benützungszeiten Zweck der jeweiligen benutzten Namen und Adressen der Benutzer ersucht. Ebenfalls wurde um die Vorlage der rundfunkbehördlichen Bewilligung für den Betrieb des gegenständlichen Autoradios ersucht.

Da die Bw. die mit diesem Vorhalt vom 16. Juni 2003 eingeräumte vierwöchige Frist ungenutzt verstreichen ließ, wurde an die GIS Gebühren Info Service GmbH. ein Schreiben gerichtet, in dem um Bekanntgabe der Rundfunkbewilligungen für sechs aus dem Akt ersichtliche Adressen betreffend die Bw., A., sowie dessen Gattin ersucht wurde. Die Gesellschaft teilte mit, dass A. an der Adresse Wien, R-Gasse eine aufrechte Benützungsbewilligung vom 1.9.1986 bis 31.8.1997 und derselbe unter der Adresse Wien, K-Gasse seit 1.1.2001 aufrecht eine Benützungsbewilligung hätte. Diese Auskunft wurde der Bw. mit Schreiben vom 8. August 2003 zur Kenntnis gebracht, ohne dass die Bw. hiezu Stellung genommen hätte.

Aufgrund der Auskunft der GIS Gebühren Info Service GmbH steht fest, dass im für die Lautsprecherboxen maßgebenden Zeitraum 1984 kein Empfangsgerät durch die Bw. am Betriebsort für den betrieblichen Gebrauch angemeldet war. Da die Bw. dieser Auskunft auch dem Inhalt nach nicht widersprochen hat, ist daher von dem Umstand auszugehen, dass an dieser Örtlichkeit in dem maßgebenden Zeitraum kein Empfangsgerät in Betrieb war, somit aber auch keine Lautsprecherboxen, als dessen notwendiges Zubehör sie dargestellt wurden, betriebliche Verwendung fanden. Dass die Bw. aber ein nichtangemeldetes Empfangsgerät samt den dafür notwendigen Lautsprechern betrieblich genutzt hätte, kann einerseits wegen der im Vergleich zum Geschäftsvolumen doch geringen Höhe der Rundfunkgebühren,

andererseits aber wegen der Vertrauensstellung des A. als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft nicht in Betracht gezogen werden. Der dem Gesellschafter-Geschäftsführer somit zugewendete Vorteil, privat die Lautsprecherboxen zu verwenden, stellt eine verdeckte Ausschüttung im Sinn des im § 8 Abs. 1 KStG 1966 dar.

Hinsichtlich des Autoradios ergab das fortgesetzte Verfahren, dass auf den Vorhalt vom 16. Juni 2003 hin die Bw. keinen Nachweis für den Einbau dieses Autoradios in dem PKW Austin Mini erbrachte und wurde auch eine Haupt- oder Zusatzbewilligung für den Betrieb eines Autoradios in diesem PKW nicht vorgelegt. Aus der Auskunft der GIS Gebühren Info Service GmbH hinsichtlich einer für den Betrieb dieses Autoradios notwendigen Haupt- bzw. Zusatzbewilligung geht hervor, dass eine solche Anmeldung für die Bw. an der Zulassungsadresse in Wien, W-Gasse, nicht vorlag. Die mitgeteilte Bewilligung bestand lediglich für den Gesellschafter-Geschäftsführer an einer mit der Zulassungsadresse des PKW nicht identen Adresse. Da auch der Zeitraum der Zulassung von 7. Juli 1986 bis 19. März 1987 nicht ident ist mit jenem Bewilligungszeitraum für A. vom 1. September 1986 bis 31. August 1997 kann auch in diesem Punkt von einer erteilten Bewilligung für das Autoradio nicht ausgegangen werden. Da die Bw. überdies keine Auskunft über den Einbau bzw. Betrieb etc. des Autoradios erbrachte, kann die Behörde nur davon ausgehen, dass dieses Autoradio in den PKW nicht eingebaut wurde und daher auch keine rufunkbehördliche Bewilligung notwendig war. Verwendung fand das streitgegenständliche Gerät daher außerhalb der betrieblichen Sphäre der Bw. durch den Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person und ist auf die oben zur verdeckten Gewinnausschüttung gemachten Ausführungen zu verweisen.

Wenngleich der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht des Berufungssenates III A nicht für rechtswidrig befunden hat, dass die Gestaltung des Gesellschafter-Geschäftsführers, der Bw. ein überwiegend (ab Juli 1987 zur Gänze) ihm selbst gehöriges Einfamilienhaus zu vermieten und dann von dieser den Großteil des Hauses als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt zu bekommen, den Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt, wurde der Rüge der Bw. betreffend den Standpunkt, bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wären lediglich ein Arbeitsraum im ersten Stock und ein Büraum im Erdgeschoss zu mieten gewesen und bei der Benutzung des Vorraumes und sonstiger Nebenräumlichkeiten wäre von einer nahezu ausschließlich privaten Nutzung auszugehen gewesen, Recht gegeben. Denn der Senat hätte in der vorgenommenen Aufteilung in einen anzuerkennenden Teil für die Arbeitsräume und einen als verdeckte Gewinnausschüttung gesehenen nichtanzuerkennenden Teil zu Unrecht darauf abgestellt, dass die Arbeitsräume lediglich 12,5 bzw. 10 % der Gesamt-nutzfläche ausmachten. Jedenfalls hätte zu einer sich auf Flächenangaben gründenden

Schätzung einer angemessenen Miete die Fläche der gemieteten Arbeitsräume zur Fläche der im Haus ausschließlich für private Zwecke verwendeten Räume ohne allgemein nutzbare Flächen wie Vorraum, WC und allenfalls Bad herangezogen werden müssen.

Im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens wurde mit Vorhalt vom 16. Juli 2003 die Bw. er-sucht, unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2003, Zlen. 97/13/0175, 0192, bekanntzugeben, welche Flächen in den Jahren 1986 und 1987 in welchem Ausmaß mitbenutzt worden wären. Eine Beantwortung dieser Frage erfolgte nicht.

Eine Berechnung nach dem im Akt liegenden Plan ergab für 1986 allgemein nutzbare Flächen wie Vorraum, WC und Bad im Ausmaß von 20,3 m² und 1987 im Ausmaß von 26,6 m².

Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes blieben diese bei der Aufteilung des Mietentgeltes in einen anzuerkennenden Teil für die Arbeitsräume und einen als verdeckte Gewinnausschüttung gesehenen nicht anzuerkennenden Teil außer Ansatz. Von den verbliebenen Flächen entfallen 1986 auf den im Erdgeschoss gelegenen Arbeitsraum 15,9 m² oder 14,5% der Restfläche sowie 1987 auf die im Erd- und Obergeschoss gelegenen Arbeitsräume insgesamt 24,5 m² oder 10,5% der Restfläche.

Da laut Mietvertrag der Mietgegenstand die Wohnung (Geschäftsräumlichkeiten) ist, für die ein monatliches Mietentgelt vereinbart war, hingegen die Mitbenützung des zum Hause gehö-riegen Gartens als mitvermietet gilt, ohne dass hiefür ein Zuschlag vereinbart oder entrichtet wurde, blieb dieser Umstand bei der Aufteilung außer Betracht.

Zur Verweigerung des Vorsteuerabzuges betreffend den Mietaufwand für die Liegenschaft in Wien, R-Gasse, soweit er im vom Berufungssenat III A anerkannten Ausmaß der Vermietung für betriebliche Zwecke anfiel, bemerkte der Verwaltungsgerichtshof, dass entgegen der An-sicht des entscheidenden Senates es für den Vorsteuerabzug für 1986 und 1987 keine Bin-dungswirkung in Hinblick auf die von Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge gäbe. Im Übrigen wäre die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1987 in das Alleineigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers übertragen worden.

Dieser Rechtsansicht folgend wird daher der Vorsteuerabzug für die Jahre 1986 und 1987 in dem nunmehr anerkannten Ausmaß der Vermietung für betriebliche Zwecke gewährt.

Aus dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Kapitaler-tragsteuer geht hervor, dass die Aufhebung des bekämpften Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sich auf die Ausführungen zur verdeckten Gewinnaus schüttung bezieht.

Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1972 hat der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer mit 20 v.H. der Kapitalerträge einzubehalten. Er hat den Steuerabzug in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Übernimmt der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer zugunsten eines Gläubiger, so ist der übernommene Betrag als Leistung des Schuldners dem Kapitalertrag hinzuzurechnen.

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1972 ist der Gläubiger Steuerschuldner beim Steuerabzug von Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Im fortgesetzten Verfahren wurde daher hinsichtlich dieser Streitpunkte ein Ermittlungsverfahren geführt und wird hiezu auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die Entscheidung des erstentscheidenden Senates bleibt daher hinsichtlich des Jahres 1984 unverändert, und wird hinsichtlich der Jahre 1986 und 1987 aufgrund des gegenüber dem beim VwGH bekämpften Bescheid erhöhten Anteils für Arbeitsräume vermindert. Die den Bescheid für 1987 betreffende Abänderung zulasten der Bw. ist auf die fehlerhafte Berechnung der Betriebsprüfung (damals S 204.000,00 anstatt lt. Prüfungsergebnis S 264.000,00) zurückzuführen.

Dem in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung vom 30. 11. 1990 gestellten Antrag der Bw. vom 20. 2. 1991 auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung war nicht zu folgen, da dieser Antrag entweder gem. §284 Abs.1 BAO in der Berufung selbst, oder in einem gem. § 276 BAO gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen gewesen wäre.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 26. November 2003